

Audience publique du 10 septembre 2008

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23489 du rôle, déposée le 4 octobre 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 juillet 2007 déclarant partiellement infondée sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les années 2003 et 2004, émis le 5 juillet 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications.

Par courrier du 3 octobre 2006, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004, émis le 5 juillet 2006.

Le 4 juillet 2007, le directeur prit à l'égard de Monsieur ... la décision suivante, répertoriée sous le numéro C 13490 du rôle :

« Vu la requête introduite le 5 octobre 2006 par le sieur ..., ..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004, émis le 5 juillet 2006 ;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que l'introduction par une requête unique de deux demandes distinctes mais néanmoins semblables empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes mais n'est pas incompatible en l'espèce, ni avec les exigences d'une procédure ordonnée, ni

dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elles sont partant recevables;

Considérant que les bulletins sont entrepris en ce que, pour les années en cause, le bureau d'imposition a refusé, dans la catégorie des revenus provenant de la location de biens, la déduction d'une partie des frais d'obtention déclarés concernant la construction d'une maison d'habitation;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier que les dépenses litigieuses concernent un immeuble en voie de construction depuis le mois de mai 2002 ;

que pour les années en cause, le bureau d'imposition avait refusé la prise en compte des frais déclarés en rapport avec cette nouvelle construction, sauf les intérêts et frais de banque, au motif que les autres dépenses déclarées formeraient des éléments constitutifs du prix d'acquisition de l'immeuble, non déductibles directement en tant que frais d'obtention;

Considérant que le réclamant ne conteste pas que les dépenses litigieuses étaient en relation avec un immeuble en voie de construction, mais allègue qu'elles ne constitueraient pas pour autant des dépenses d'investissement à activer sur le coût de la construction et en demande la déduction à titre de frais d'obtention ;

qu'il demande encore la déduction de dépenses, dont il n'a fait état que dans sa lettre de réclamation, notamment un montant de 3.084,22 euros versé le 27 août 2003 à une société, déclarée en faillite en date du 30 janvier 2004, pour des appareils sanitaires qui n'auraient pas été livrés, ainsi qu'une dépense de 517,62 euros pour des travaux de conservation, suite au maintien forcé de l'inachèvement de la construction et une facture de 1.255,80 euros pour des travaux de mise à jour partielle du drainage et de l'isolation de la maison afin de permettre l'inspection de l'immeuble par un expert;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes ; qu'en vertu de l'alinéa 2 n°2 du même article constituent également des frais d'obtention les impôts réels frappant la propriété foncière, les redevances communales, les primes d'assurance, les frais d'entretien, de réparation et de gérance, pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable ; qu'en vertu de l'article 105 alinéa 2 n° 3 l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106 L.I.R. rentre également parmi les frais d'obtention ;

que le prédit article dispose encore en son alinéa 4 que les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent et qu'ils n'entrent en ligne de compte que dans la mesure où ils sont en rapport avec des revenus imposables

Considérant que par application de l'article 106 alinéa 1 L.I.R., l'amortissement prévu à l'article 105 alinéa 2 n° 3 concerne uniquement la déperdition normale tant technique qu'économique et n'entre en ligne de compte que pour les biens qui sont sources de revenus pour le contribuable; qu'il est déterminé sur base du prix d'acquisition;

qu'aux termes des articles 25 et 26 L.I.R., le prix d'acquisition d'un bien se compose de l'ensemble des dépenses nécessaires pour mettre le bien dans son état au moment de l'évaluation et que le prix de revient englobe toutes les dépenses assumées en raison de la fabrication du bien envisagé ;

que l'article 26 alinéa 2 L.I.R. dispose que doivent entrer dans le prix de revient le prix d'acquisition ou de revient des matières ou fournitures utilisées à la fabrication, ainsi que la quote-part afférente des frais généraux de fabrication, y compris l'amortissement des biens concourant à la fabrication ;

Considérant que les dépenses engagées par le propriétaire d'un immeuble sont susceptibles ou bien d'être constitutives du prix d'acquisition qui comprend toutes les dépenses nécessaires à l'organisation et la surveillance du chantier et à la réalisation et la finition de la construction afin de rendre l'immeuble exploitable ou bien de constituer des dépenses de réparation et d'entretien, directement déductibles en tant que frais d'obtention ;

Considérant que les éléments constitutifs du prix d'acquisition ou du prix de revient englobent toutes les dépenses encourues pour réaliser la construction et l'aménagement du bâtiment, y compris les frais accessoires afin de le mettre dans un état propre à son utilisation et à produire un revenu ;

Considérant que le réclamant a engagé certaines dépenses concernant notamment la sécurité du chantier et la santé, un litige provoqué par un vice de construction, le bien-être des ouvriers travaillant sur le chantier et les frais de déplacement pour visiter ou inspecter l'avancement des travaux en cours; qu'aussi longtemps que ces dépenses se trouvent en rapport avec la construction de l'immeuble ou y sont liés, à quelque titre que ce soit, ils devront être incorporés au prix d'acquisition amortissable;

Considérant que le coût de la main-d'œuvre assurant la construction de l'immeuble est un élément du prix de revient ce dernier; que partant, les prestations extra-légales, (par exemple fourniture de boissons ou de pourboires) que le réclamant offre, augmentent le prix de revient de l'immeuble en tant qu'éléments accessoires sans pour autant constituer des frais d'obtention ;

Considérant qu'il en est de même des dépenses engagées pour protéger la construction en cours de réalisation des aléas météorologiques et des dégâts causés, le cas échéant, par des intempéries ;

Considérant que le réclamant invoque une dépense d'un montant de 517,62 euros concernant des mesures de conservation lors de l'interruption des travaux de

construction; qu'il a présenté à cet effet une facture concernant l'isolation de 19,8 m² de la surface de l'immeuble litigieux sans cependant fournir d'autres détails; que même si cette isolation n'avait pas été prévue initialement, il n'empêche qu'elle est également à intégrer au prix de la construction;

Considérant que le réclamant demande encore la déduction d'un montant de 1.255,80 euros pour la mise à jour partielle du drainage et de l'isolation de la maison, en vue de l'inspection de l'immeuble par un expert ;

Considérant que cette facture du 27 juillet 2004 concerne la main d'œuvre d'une journée de travail comprenant, outre les travaux évoqués ci-avant pour détecter des vices éventuels concernant la bâtisse, également le nivellement et le déblayage intégral de la propriété, l'évacuation du chantier et un compte-rendu de la visite du chantier ensemble avec l'expert et l'architecte sans même qu'il y ait une ventilation des différentes tâches ;

Considérant que toutes les dépenses énumérées ci-avant font partie des sommes payées soit pour l'édification du bâtiment soit pour des équipements particuliers (chauffage, revêtements des sols et des murs, isolation, etc....), leur ensemble constituant le coût de la construction ;

Considérant qu'aux termes de l'article 105 alinéa 2 n° 2, constituant des frais d'obtention les impôts réels frappant la propriété foncière, les redevances communales et les primes d'assurances pour autant qu'ils se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable ;

Considérant qu'en conséquence les dépenses déclarées par le réclamant à un de ces titres constituent des frais d'obtention directement déductibles qui, en l'espèce, se chiffrent à 114,50 et 110,26 euros pour respectivement les années 2003 et 2004 ;

Considérant que le réclamant affirme avoir payé le 21 août 2003 un montant de 3.084,22 euros pour la fourniture d'appareils sanitaires cependant que cette marchandise n'aurait pas été livrée, le fournisseur ayant été déclaré en faillite le 30 janvier 2004, et demande de déduire ce montant à titre de frais d'obtention du revenu provenant de la location de biens de l'année 2003;

Considérant, qu'en l'espèce, le réclamant a présenté une facture datée le 31 juillet 2003 énumérant diverses prestations ;

qu'il n'a remis aucune autre pièce concernant des travaux que l'entreprise en cause aurait réalisés au cours du deuxième semestre de l'année 2003, ni un décompte établi soit au 31.12.2003 soit à la date de la mise en faillite, ni un constat par lequel il aurait fait valoir ses droits auprès du curateur de la faillite ;

que le curateur n'ayant cependant pas encore clôturé la faillite, il n'est pas exclu que le réclamant obtienne un décompte des travaux réalisés et un remboursement, le cas échéant ;

Considérant qu'aux termes du § 1 de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewG), les règles d'évaluation générales (§§ 2 à 17 BewG) sont d'application pour les impôts prélevés par l'État; qu'il est constant en cause que l'impôt sur le revenu fait partie de ces impôts ;

Considérant qu'aux termes du § 6 alinéa 1 BewG, les charges, dont la naissance dépend d'une condition suspensive, ne sont pas à considérer ;

qu'en l'espèce, la charge litigieuse du réclamant énoncée ci-dessus dépend d'une condition suspensive et ne deviendra définitive, le cas échéant, qu'au moment de la clôture de la faillite ;

qu'il résulte des développements qui précèdent que le montant litigieux n'est pas déductible en tant que frais d'obtention au cours des années contestées ;

Considérant que pour le surplus les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu des années 2003 et 2004 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision » ;

Par requête déposée le 4 octobre 2007, Monsieur ... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision précitée du directeur du 4 juillet 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Il y a lieu de relever de prime abord que l'Etat n'a pas fourni de mémoire en réponse en cause dans le délai légal bien que la requête introductive lui ait été valablement notifiée par la voie du greffe en date du 4 octobre 2007. Conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties par un jugement ayant les effets d'une décision contradictoire, même si la partie défenderesse n'a pas comparu dans le délai prévu par la loi.

A l'appui de sa demande, Monsieur ... expose que dans ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004, il aurait porté en déduction comme frais d'obtention dans la rubrique des revenus de location certaines dépenses qu'il aurait dû engager lors de la construction d'une maison unifamiliale, sise à ..., en raison d'un maintien forcé de l'inachèvement de la construction dû à un litige pour vices et malfaçons l'opposant à l'entrepreneur en charge. Selon le demandeur, ces dépenses constitueraient des dépenses directement déductibles, étant donné qu'elles ne seraient pas à qualifier de dépenses d'investissement à activer sur le coût de la maison.

Le demandeur fait valoir les dépenses suivantes :

	2003	2004
-Honoraires du coordinateur sécurité et santé	2.542,86 €	
-Honoraires d'avocats pour le procès en cours		5.462,03 €
-Honoraires de l'expert judiciaire	620,00 €	560,00 €
-Assurance de la maison	100,90 €	96,66 €
-Impôt foncier du terrain	13,60 €	13,60 €
-Frais de chauffage		1.267,47 €
-Frais d'électricité	61,48 €	278,73 €
-Nettoyage de la maison		627,60 €
-Menu matériel, clefs, photocopies, don pompiers	71,50 €	39,50 €
-Boissons et pourboires aux ouvriers	440,00 €	45,00 €
-Taxe pour le service Météorologique du Findel		25,00 €
-Nos déplacements ...	825,00 €	825,00 €
-Paiement d'un acompte pour fourniture de sanitaire à la société déclarée en état de faillite	3.084,22 €	
-Travaux de conservation de la maison pour l'hiver	517,62 €	
-Travaux de mise à jour partielle du drainage et de l'isolation de la maison en vue de l'inspection par l'expert commis par le tribunal d'arrondissement.		1.255,80 €

En droit, le demandeur estime que la question se résumerait à celle de savoir quelles seraient les dépenses à activer obligatoirement comme investissements sur le prix de revient d'une construction nouvelle, tout en relevant que la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après comme « L.I.R. », ne définirait pas clairement la notion de prix de revient. L'indication sous l'article 106 L.I.R. de déterminer le prix de revient en appliquant l'article 26 de la même loi par analogie ne résoudrait pas le problème, alors que ledit article concernerait la section sur le bénéfice commercial de la loi concernée et ne fournirait qu'une définition imprécise du prix de revient.

Le demandeur insiste sur le fait que ni « *la prévention d'accidents sur le chantier, ni la stimulation des ouvriers par des boissons en été et de petites primes en argent, ni les frais de déplacements* », ne seraient de nature à augmenter la valeur de la construction et devraient de ce fait être déductibles directement dans l'année, de même que les frais d'avocats et d'expertise judiciaire. Les frais de chauffage, d'électricité et de nettoyage, les frais occasionnés par les travaux de la conservation de la maison pour l'hiver ainsi que les travaux de drainage et d'isolation de la maison, dans la mesure où ils auraient constitué l'entretien inévitable pour la conservation correcte d'une construction mi-achevée, en état de repos forcé, pour des besoins impératifs d'expertise et de procédures judiciaires, seraient également à déduire comme frais d'obtention.

Il convient de constater, à l'instar du directeur, qu'il résulte de l'article 105 alinéa 1 L.I.R. que sont considérés comme frais d'obtention à porter en déduction des revenus déclarés dans la catégorie des revenus provenant de la location de biens, les dépenses faites en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes. Il résulte également des numéros 2 et 3 de l'alinéa 2 de l'article 105 précité, qu'en dehors des frais d'entretien, sont à considérer comme frais d'obtention l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106 L.I.R.. D'un autre côté, il est de principe que la base de l'amortissement est constituée par le prix de revient ou d'acquisition du bien concerné. Il est également de principe que la détermination du prix de revient d'un bien se fait d'après les dispositions de l'article 26 L.I.R. applicable par analogie. Aux termes dudit l'article 26, « *Le prix de revient comprend toutes les dépenses assumées par l'exploitant en raison de la fabrication du bien envisagé. Doivent entrer dans le prix de revient le prix d'acquisition ou de revient des matières ou fournitures utilisées à la fabrication, les salaires de fabrication, les frais spéciaux de fabrication [...]* ». Il résulte de la disposition précitée que l'ensemble des frais engagés à l'occasion de la construction d'un immeuble représentent des frais entrant dans le calcul du prix de revient de l'immeuble, dont la déduction se fait de façon étalée par le biais de l'amortissement. Dès lors, toutes les dépenses à prendre en considération pour le calcul du prix de revient d'un immeuble, susceptible d'amortissement, ne sauraient être directement déductibles au titre de frais d'obtention.

Le tribunal est amené à constater que les dépenses à qualifier ont toutes été engagées par le demandeur en pleine période de construction de l'immeuble en cause. Il échet donc de conclure que les dépenses que le demandeur souhaite faire valoir comme frais d'obtention ont été engagés à l'occasion de la réalisation de la construction en question, indépendamment du fait qu'elles aient constitué des dépenses ordinaires ou extraordinaires, de sorte qu'il n'y a pas lieu de les considérer comme constituant des frais d'entretien, mais comme formant des éléments du prix d'acquisition de l'immeuble et dès lors non susceptibles d'être déduits en tant que frais d'obtention.

Eu égard aux éléments qui précèdent, c'est à bon droit que le directeur a déclaré la réclamation de Monsieur ... du 4 octobre 2006 partiellement infondée et que les montants litigieux ne sont pas déductibles en tant que frais d'obtention. Le recours est donc à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 10 septembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier de la Cour administrative Anne-Marie Wiltzius, greffier assumé.

s.Wiltzius

s.Schockweiler